

УДК 657.3:631.11  
JEL Classification: M41, L86, Q12

DOI: 10.37332/2309-1533.2023.1.12

**Свиноус І.В.,**  
*д-р екон. наук, професор,*  
*професор кафедри обліку і оподаткування,*  
*Білоцерківський національний аграрний університет,*  
**Гнатишина Л.Б.,**  
*д-р екон. наук, професор,*  
*завідувач кафедри обліку і оподаткування,*  
*Львівський національний університет природокористування,*  
**Гаврик О.Ю.,**  
*канд. екон. наук, доцент,*  
*доцент кафедри обліку і оподаткування,*  
**Черепенчук Т.Я.,**  
*здобувач освітнього ступеня «магістр» спеціальності*  
*«Облік і оподаткування»,*  
*Білоцерківський національний аграрний університет*

## **ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПІДХОДИ ДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ СИСТЕМИ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

**Svynous I.V.,**  
*dr.sc.(econ.), professor, professor at the*  
*department of accounting and taxation,*  
*Bila Tserkva National Agrarian University,*  
**Hnatyshyna L.B.,**  
*dr.sc.(econ.), professor, head at the*  
*department of accounting and taxation,*  
*Lviv National Environmental University,*  
**Havryk O.Yu.,**  
*cand.sc.(econ.), assoc. prof., associate professor*  
*at the department of accounting and taxation,*  
**Cherepenchuk T.Ya.,**  
*applicant for the educational degree "master"*  
*specialty "Accounting and taxation",*  
*Bila Tserkva National Agrarian University*

## **ORGANIZATIONAL APPROACHES TO IMPROVING THE ACCOUNTING AND ANALYTICAL SYSTEM AT AGRICULTURAL ENTERPRISES**

**Постановка проблеми.** Ефективність функціонування сільськогосподарських підприємств визначається якістю та повнотою технічного забезпечення технологічних процесів, що залежать від стану їх матеріально-технічної бази. Зазначимо, що матеріально-технічне забезпечення визначає не лише ресурсний потенціал господарюючих суб'єктів галузі, але й потенціал щодо стійкого відтворення, оскільки від додержання оптимальних термінів проведення окремих технологічних процесів і забезпечення необхідної якості робіт залежать як об'ємні, так і якісні показники, що характеризують ефективність виробництва продукції.

В умовах необхідності забезпечення зростання обсягів сільськогосподарського виробництва застосування нової техніки і новітніх технологій має формувати адекватний економічний механізм господарювання. Нові підходи до управління виробництвом вимагають створення відповідного масиву даних і застосування складних методик та програм обробки інформації. Однак використовувані в сільськогосподарському виробництві методики інформаційного забезпечення процесу управління

часто не спроможні надати достовірні дані про стан виробництва і не розраховані на високу оперативність, тому що базуються на системі фінансового обліку. Сучасні автоматизовані системи обліку інформаційних масивів дозволяють розширити спектр наданої інформації та прискорити процес її отримання, але принципово не вирішують проблему оперативного управління виробництвом.

У даному контексті проблема оперативного забезпечення управлінського персоналу достовірною управлінською інформацією є однією з основних на шляху підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Із запровадженням положень Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в облік сільськогосподарської діяльності актуалізувалась наукова робота щодо їх адаптування до вимог обліку виробничих процесів. Прийняте П(С)БО 30 «Біологічні активи» послабило роль виробничого обліку в загальній інформаційній системі підприємства і держави в цілому. Розв'язанню цих проблем присвячені праці відомих вчених-економістів: Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, М. Я. Дем'яненка, Н. І. Дорош, В. М. Жука, Є. В. Калюги, Г. Г. Кірейцева, А. А. Кузьмінського, Н. М. Малюги, М. Г. Михайлова, О. М. Петрука, Н. Л. Правдюк, П. Т. Саблука, В. В. Сопко, І. Б. Садовської, Л. К. Сука, Н. М. Ткаченко, В. Г. Швеця, В. О. Шевчука та інших науковців. Наукові положення економічного аналізу в галузі сільського господарства набули розвитку у працях Т. М. Ковальчук, Є. В. Мниха, В. К. Савчука, М. Г. Чумаченка та ін. Незважаючи на наявність значного спектру досліджень з даного питання, на сьогодні відсутні апробовані та рекомендовані для сільськогосподарських підприємств методики, що визначали б порядок формування обліково-аналітичної системи в сільськогосподарських підприємствах.

**Постановка завдання.** Мета статті – на основі узагальнення досліджень науковців розробити практичні рекомендації по удосконаленню обліково-аналітичної системи в сільськогосподарських підприємствах в умовах реформування бухгалтерського обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Ефективне функціонування сучасної обліково-аналітичної системи в сільськогосподарських підприємствах передбачає створення системи управлінського обліку, звітності та бюджетування, що враховує функціонально-принципові особливості цих економічних підсистем, а це дає змогу використовувати облікові інформаційні ресурси для цілей аналізу, оцінки та прогнозування результатів діяльності сільськогосподарського підприємства та його структурних підрозділів, а також здійснювати контроль за забезпеченням оптимального використання матеріально-технічних ресурсів суб'єкта господарювання [1].

Обліково-аналітична інформація, що базується на існуючих підходах і концепціях до організації управлінського обліку, не дозволяє в сучасних економічних умовах системно і своєчасно забезпечувати внутрішніх користувачів необхідною обліковою інформацією з метою прийняття ефективних управлінських рішень у межах їхньої компетенції. У сучасних умовах необхідно орієнтувати менеджмент сільськогосподарських підприємств на застосування гнучких підходів і моделей управління виробництвом.

Оскільки вихідним базисом методологічних засад організації системи інформаційного забезпечення є дані управлінського обліку, фінансової звітності, виробничого обліку, розрахунково-конструктивні, планові показники формування управлінської звітності та бюджетування, прогнозування внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на діяльність підприємства, то необхідно провести системне дослідження цих процесів у рамках формування центрів відповідальності та сегментів діяльності сільськогосподарських підприємств.

Методологічні й організаційно-методичні аспекти системи управлінського обліку, звітності та бюджетування, які діють у нинішніх умовах, не повною мірою відображають галузеві особливості суб'єктів господарювання, що, своєю чергою, не сприяє веденню якісного обліку, проведенню аналізу і формуванню та розподілу витрат і доходів [2].

Моделювання облікової інформації про витрати і доходи сільськогосподарського підприємства може здійснюватися на основі системи рахівництва, яка використовується для цілей фінансового або безпосередньо управлінського обліку. Сукупність бухгалтерських проводок відображає конкретну структуру формування собівартості сільськогосподарської продукції, а дані управлінської звітності можуть бути визнані як наслідок прийнятих ефективних управлінських рішень.

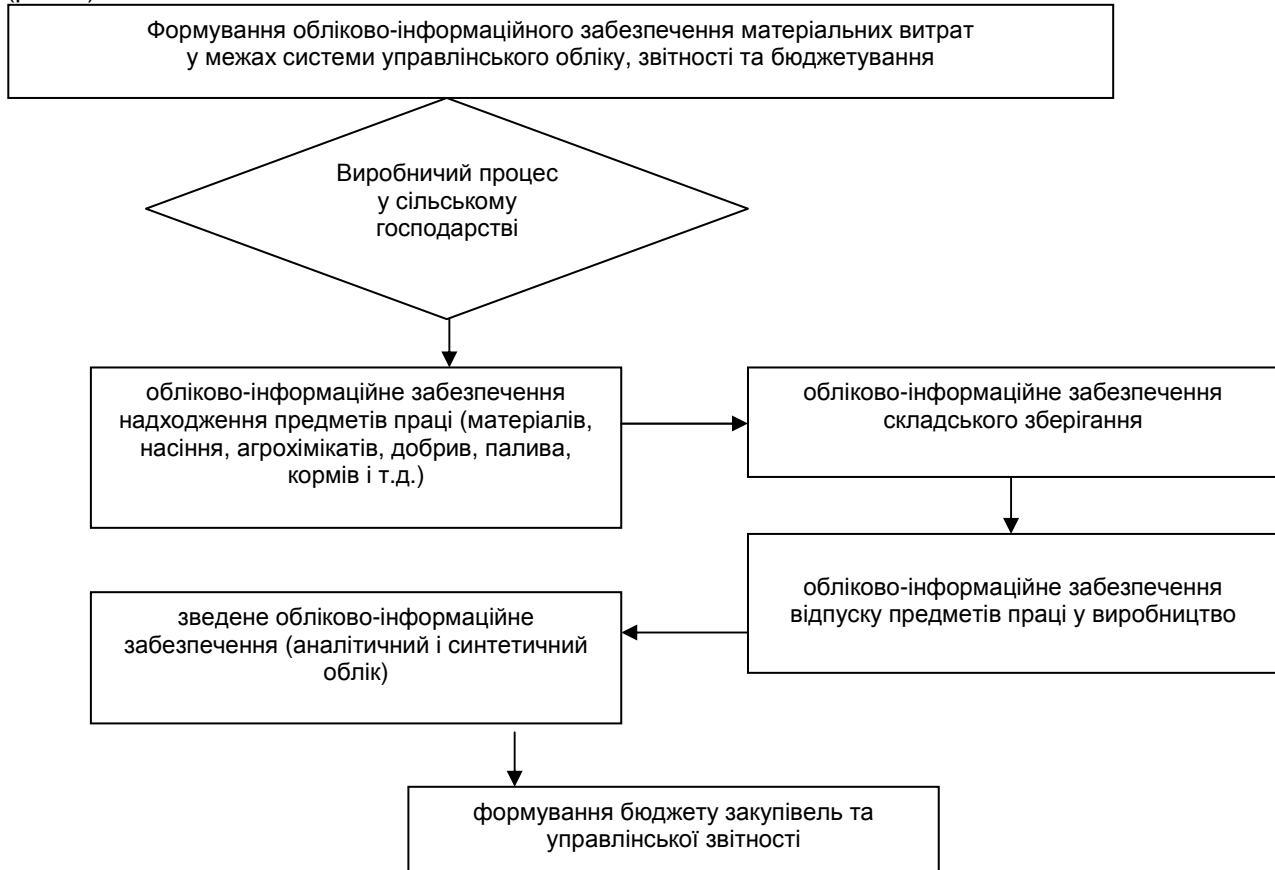
Інформаційні дані управлінського обліку характеризують структуру та динаміку витрат і доходів, що дозволяє використовувати нові можливості моделі перетворення облікової інформації про витрати і доходи для задоволення потреб в інформації внутрішніх користувачів. Модель побудови інформаційних масивів в управлінському обліку сільськогосподарських підприємств є відкритою, що дає можливість відображати безперервний кругообіг господарських засобів і процесів, порівняти фактичні витрати з планованими й одержуваними доходами, при цьому організаційно-методичні аспекти моделювання розглядаються в органічній єдності системи управлінського обліку, звітності та бюджетування [3].

На основі аналізу статистичних даних частка матеріальних витрат сільськогосподарських підприємств становить близько 70% виробничих витрат. Основна частина пов'язана з придбанням

насіння, мінеральних добрив, агрохімікатів, а решта – це витрати на механізацію технологічних процесів і матеріально-технічні ресурси [4].

Тому впровадження системи управлінського обліку, звітності та бюджетування матеріальних витрат у сільськогосподарських підприємствах, що сприяє порівнянню фактичних витрат із нормативами, а також правильній організації контролю за їх наявністю, рухом та оцінкою, має першорядне значення.

Система управлінського обліку, звітності та бюджетування матеріальних витрат у сільськогосподарських підприємствах має бути організована таким чином: обліково-інформаційне забезпечення надходження предметів праці (матеріалів, насіння, агрохімікатів, добрив, палива, кормів і т.д.), обліково-інформаційне забезпечення складського зберігання, обліково-інформаційне забезпечення відпуску предметів праці у виробництво, зведене обліково-інформаційне забезпечення в межах синтетичного й аналітичного обліку, формування бюджету закупівель та управлінської звітності (рис. 1).



**Рис. 1. Формування обліково-інформаційного забезпечення матеріальних витрат у межах системи управлінського обліку, звітності та бюджетування в сільськогосподарських підприємствах**

*Джерело: складено авторами*

Якісна оцінка управлінського обліку матеріальних ресурсів дає можливість забезпечувати їх економію, що зумовлює розширення джерел інвестування за рахунок більш ефективного використання засобів праці в процесі виробництва сільськогосподарської продукції. Якість обліково-інформаційного забезпечення матеріальних витрат у межах системи управлінського обліку, звітності та бюджетування в сільськогосподарських підприємствах робить можливим упорядкування ключових факторів, які впливають на створення й ефективне функціонування багатоцільової обліково-звітної системи, крім того, зробити облікові процеси керованими, позитивно впливати на формування результатної облікової інформації протягом всього інформаційного циклу. Це, своєю чергою, дозволяє задовольняти різноманітні інформаційні потреби внутрішніх користувачів облікової інформації з мінімальними для підприємства витратами і ризиками.

Для забезпечення діяльності сільськогосподарських підприємств у виробництво залучаються основні засоби та предмети праці, які формують матеріально-технічні ресурси підприємства. Економічно обґрунтована оцінка основних засобів необхідна для визначення рентабельності сільськогосподарських підприємств, проведення розрахунків між сільськогосподарськими підприємствами при передачі в оренду основних засобів або їх реалізації [5].

У процесі дослідження встановлено, що сільськогосподарські підприємства приділяють мало уваги коректному і своєчасному нарахуванню амортизації основних засобів та розподілу її величини за відповідними об'єктами обліку. На нашу думку, документування процесу щодо нарахування й розподілу амортизації необхідне з метою підвищення контрольної-аналітичних функцій системи управлінського обліку, звітності та бюджетування в сільськогосподарських підприємствах.

Управлінська звітність призначена для використання в управлінні фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, при цьому її зміст, періодичність, терміни, форми і порядок складання визначаються самостійно підприємством. У цьому полягає головна відмінність формування управлінської звітності від фінансової, складання якої чітко регламентоване [6].

Найбільш ефективною й результативною є така побудова управлінської звітності, при якому зміст і порядок її складання базується на принципах формування фінансової звітності. Методика складання управлінської звітності сільськогосподарського підприємства повинна фокусуватися на основоположних принципах системи управлінського обліку, звітності та бюджетування. Принципи організації управлінської звітності визначаються галузевою специфікою діяльності підприємства, а також особливостями роботи конкретного структурного підрозділу, центру відповідальності або сегменту діяльності. У цьому разі важливо дотримуватися принципу відособленості, оскільки при визначенні місць виникнення витрат, розподілі виробничих і фінансових ресурсів відокремлено розглядається не тільки сільськогосподарське підприємство в цілому, але і його центри відповідальності.

Структуру управлінської звітності сільськогосподарського підприємства можна представити наступним чином: 1) звітність про фінансовий стан сільськогосподарського підприємства, яка включає в себе: управлінський баланс; управлінський звіт про фінансові результати; управлінський звіт про рух грошових коштів, складений прямим або непрямым методом; 2) звітність за основними показниками діяльності сільськогосподарського підприємства, кожного структурного підрозділу, центру відповідальності, сегменту діяльності з урахуванням специфіки галузі рослинництва і тваринництва (показники ефективності закупівлі матеріальних ресурсів, зберігання, виробництва сільськогосподарської продукції, реалізації і т.і.); 3) звітність про виконання бюджетів у розрізі аналізу «план-факт».

Управлінська звітність є одним із найбільш складних і важливих елементів системи управлінського обліку, звітності та бюджетування в сільськогосподарських підприємствах, оскільки, з одного боку, дозволяє керівництву підприємства визначити межі своїх можливостей в отриманні необхідних відомостей від центрів відповідальності середньої та нижчої ланок, а також можливостей інформаційної та аналітико-прогностичної служб, а, з іншого боку – отримувати конкретні відомості, систематизовані належним чином, у зручній для користувача формі. При цьому управлінська звітність є результатом діяльності системи управлінського обліку, звітності та бюджетування [7].

Процес впровадження управлінської звітності в сільськогосподарському підприємстві характеризується виникненням численних ситуацій, коли необхідно приймати рішення з питань стандартизації й уніфікації облікових процедур, фінансування впроваджуваних проєктів, що вимагає наявності групи оперативного реагування. Якщо сільськогосподарське підприємство має складну структуру, тоді необхідна наявність додаткового персоналу, який забезпечує розробку та підтримку в актуальному стані облікових управлінських стандартів.

З метою забезпечення керівництва інформацією про рівень фактичних витрат, а також для визначення суми покриття за окремими бізнес-процесам пропонується у межах управлінської звітності готувати звіт, який відображає внесок кожного центру відповідальності у формування фінансового результату діяльності сільськогосподарського підприємства.

Даний звіт дозволить визначати внесок кожного центру відповідальності до загального прибутку сільськогосподарського підприємства, встановлювати нижні межі цін, ефективно оцінювати діяльність працівників конкретних структурних підрозділів як критерій їхнього матеріального стимулювання.

Система бюджетування для сільськогосподарських підприємств розглядається як інноваційний підхід до управління сільськогосподарським виробництвом, застосування якого сприяє більш коректному визначенню цілей розвитку економічного суб'єкта в коротко- і довгостроковому періодах, узгодженню інтересів суб'єктів агропромислової інтеграції та прийняттю на цій основі якісних управлінських рішень [8]. Процес бюджетування в сільськогосподарських підприємствах, призначений для оптимального розподілу виробничих і фінансових ресурсів у часі, спрямований на: складання, прийняття та аналіз бюджетів різних рівнів, подальший контроль за їх виконанням; підвищення результативності роботи сільськогосподарського підприємства в цілому, його структурних підрозділів, центрів відповідальності, сегментів діяльності за допомогою цільової орієнтації та координації зовнішніх і внутрішніх економічних процесів; виявлення ризиків і зниження їх рівня.

Механізм реалізації системи бюджетування в сільськогосподарському підприємстві передбачає: визначення об'єктів бюджетування; розробку операційних (бюджету реалізації, виробництва, виробничих запасів, прямих витрат на матеріали, насіння, добрива, корми, прямих витрат на оплату праці, загальногосподарських, маркетингових, загальногосподарських витрат, бюджету прибутків і

збитків) і фінансових (інвестиційного бюджету, плану грошових потоків, прогнозного балансу) бюджетів на базі створеного обліково-інформаційного забезпечення; розрахунок і аналіз відповідних показників діяльності кожного структурного підрозділу, центру відповідальності, сегмента діяльності кожного бюджету; визначення обсягу фінансових ресурсів, що забезпечують фінансову стійкість і платоспроможність сільськогосподарського підприємства; виявлення резервів залучення внутрішнього і зовнішнього фінансування; прогнозування доходів, витрат і капіталу сільськогосподарських підприємств. Отже, впровадження в практику роботи сільськогосподарських підприємств системи бюджетування дозволяє вирішувати проблеми оптимізації фінансових потоків, а також збалансованості надходження коштів та їх використання.

Формування конкретних сегментів діяльності сільськогосподарських підприємств базується на таких вимогах: 1) сегменти сільськогосподарського підприємства повинні знаходитися в єдиному інтегрованому комплексі в межах конкретної території самого підприємства або його структурних підрозділів; 2) сегменти будуть виконувати конкретні за змістом і призначенням сільськогосподарські та інші роботи, відмінні один від одного, використовуватиметься різна сільськогосподарська й інша техніка з різними витратами на одиницю виробленої сільськогосподарської продукції; 3) передбачається особиста відповідальність за діяльністю конкретного сегмента сільськогосподарського підприємства, при цьому необхідно визначити ступінь диференціації відповідальності за витрати в кожному структурному підрозділі; 4) застосовуються єдині методи розподілу витрат по всіх сегментах діяльності сільськогосподарського підприємства і виробленої сільськогосподарської продукції. Ця вимога буде реалізовуватися у межах функціонування системи управлінського обліку, звітності та бюджетування, впровадженої в конкретному сільськогосподарському підприємстві.

**Висновки з проведеного дослідження.** Вважаємо, що кожний сегмент діяльності сільськогосподарського підприємства, сформований у межах системи управлінського обліку, звітності та бюджетування, повинен не тільки якісно вести управлінський облік, але і складати форми управлінської звітності та формувати операційні та фінансові бюджети. Відповідно до цього, в межах структурних підрозділів і сільськогосподарського підприємства в цілому повинен бути сформований ланцюжок, який об'єднує первинний та управлінський обліки, що створює підґрунтя для підготовки внутрішньогосподарської (управлінської) звітності.

Запровадження системи бюджетування як елемента системи інформаційного забезпечення діяльності господарств аграрного сектору економіки дасть можливість забезпечити оцінку ефективності діяльності та контроль за використанням вхідних матеріальних ресурсів в кожному центрі відповідальності, яким є структурний підрозділ, використовуючи елементи нормативного обліку. Крім того, наявність певного інформаційного масиву даних щодо діяльності структурних підрозділів створить підґрунтя щодо прийняття виважених управлінських рішень, які спрямовані на зниження рівня собівартості виробленої продукції та підвищення її якості, а також розробки відповідних заходів щодо підвищення ефективності діяльності керівництва підприємства.

Вважаємо, що облік і аналіз витрат по статтям витрат і сегментам виробленої сільськогосподарської продукції дозволяють сформувати управлінський звіт. Моделі управлінських звітів за сегментами діяльності сільськогосподарських підприємств дадуть змогу вести якісний облік і аналіз собівартості сільськогосподарської продукції, контроль за доцільним та економічним витрачанням виробничих і фінансових ресурсів за видами сільськогосподарської продукції, а також формувати операційні та фінансові бюджети.

### Література

1. Лепетан І. М. Організація управлінського обліку за центрами витрат у сільськогосподарських підприємствах. *Агросвіт*. 2019. № 23. С. 19-24.
2. Довжик О. О., Гаркуша С. А. Управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: особливості побудови. *Вісник ХНАУ. Серія : Економічні науки*. 2014. № 4. С. 124-135.
3. Моссаковський В. Особливості обліку у сільськогосподарських підприємствах. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 1. С. 37-41.
4. Панадій О. П. Стан управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах (на прикладі товаровиробників Київщини). *Облік і фінанси*. 2016. № 1. С. 45-55.
5. Чепець О. Г., Чічкань В. Г. Необхідність впровадження управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах. *Агросвіт*. 2017. № 1-2. С. 49-52.
6. Левченко О. П. Проблеми формування облікової політики в сільськогосподарських підприємствах. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2014. № 2. С. 132-135.
7. Сирцева С. В. Методичні аспекти формування облікової політики на сільськогосподарських підприємствах. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. 2014. Вип. 11(2). С. 334-341.

8. Журавльова Т. В. Сучасний стан організації обліково-інформаційного забезпечення управління в сільськогосподарських підприємствах. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 3. С. 94-98.

#### References

1. Lepetan, I.M. (2019), "Managerial accounting organization of cost centres in agricultural enterprises", *Ahrosvit*, no. 23, pp. 19-24.
2. Dovzhyk, O.O. and Harkusha, S.A. (2014), "Management accounting at agricultural enterprises: construction features", *Visnyk KhNAU. Seriiia : Ekonomichni nauky*, no. 4, pp. 124-135.
3. Mossakovskiy, V. (2012), "Peculiarities of accounting in agricultural enterprises", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 1, pp. 37-41.
4. Panadii, O.P. (2016), "State of management accounting in agricultural enterprises (case study: Kyiv region manufacturers)", *Oblik i finansy*, no. 1, pp. 45-55.
5. Chepets, O.H. and Chichkan, V.H. (2017), "The necessity of introduction of managerial accounting in agricultural enterprises", *Ahrosvit*, no. 1-2, pp. 49-52.
6. Levchenko, O.P. (2014), "Problems of formation of accounting policy in agricultural enterprises", *Zbirnyk naukovykh prats Tavriiskoho derzhavnoho ahrotekhnolohichnoho universytetu (ekonomichni nauky)*, no. 2, pp. 132-135.
7. Syrtseva, S.V. (2014), "Methodological aspects of accounting policies of agrarian enterprises", *Ekonomichni nauky. Seriiia: Oblik i finansy*, Iss. 11(2), pp. 334-341.
8. Zhuravlova, T.V. (2013), "The current state of the organization of accounting and information management support in agricultural enterprises", *Zbirnyk naukovykh prats Tavriiskoho derzhavnoho ahrotekhnolohichnoho universytetu (ekonomichni nauky)*, no. 3, pp. 94-98.